

Audience publique du 10 mai 2010

Recours formé par
la société ...et consort, ...
contre un bulletin de l'impôt commercial communal
en matière d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25961 du rôle et déposée le 7 août 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société de droit néerlandais ..., établie et ayant son siège social à NL-, immatriculée auprès du registre de commerce de la Chambre de Commerce d'Amsterdam sous le n° ..., et ayant une succursale au Luxembourg, tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt commercial communal visant l'année d'imposition 2000, émis le 10 août 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la demanderesse ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 février 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Cécile Henlé, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Le 10 août 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société .., ci-après désignée par « ... », un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2000, ci-après désigné par « *le bulletin* », avec la mention suivante : « *les revenus réalisés à l'intérieur de l'établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente dont les activités consistent en activités d'experts-conseils sont à qualifier de bénéfice commercial et sont par conséquent soumis à l'impôt commercial* ».

Par courrier du 10 octobre 2005, ...fit introduire une réclamation à l'encontre de ce bulletin.

Cette réclamation étant restée sans réponse, ...a, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 août 2009, introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation dudit bulletin.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la demande.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

La demanderesse fait exposer que depuis le début des années 1990, la société néerlandaise ... aurait, par l'intermédiaire d'une succursale luxembourgeoise, effectué des prestations de services dans le domaine fiscal en tant que conseiller économique. Elle précise qu'à l'époque visée par le bulletin litigieux, la succursale luxembourgeoise aurait été détenue par elle-même ainsi que par une autre société de droit néerlandais, à savoir la société ..., et que les actifs et passifs ainsi que les résultats réalisés par la succursale luxembourgeoise auraient été répartis entre les deux sociétés à parts égales.

En droit, elle reproche au bureau d'imposition d'avoir considéré les revenus générés par l'activité de la succursale luxembourgeoise comme relevant de la catégorie des bénéfices commerciaux au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 6 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), et d'avoir ainsi soumis les bénéfices réalisés par la succursale à l'impôt commercial communal.

La demanderesse soutient que sa succursale ne saurait être assimilée à une entreprise commerciale au sens du paragraphe 2 de la loi modifiée sur l'impôt commercial communal du 1^{er} décembre 1936 (Gewerbesteuer-gesetz/GewStG), dans la mesure où celle-ci constituerait une association de droit luxembourgeois regroupant des conseillers fiscalistes, qui effectuent des prestations de conseil dans les domaines juridiques et fiscaux en faveur d'une clientèle internationale. Ces activités de prestations de services seraient à assimiler à celles d'experts-conseils ou d'experts fiscaux, de manière que les bénéfices en résultant entreraient dans la catégorie des revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale conformément à l'article 91 LIR. A cet égard, la demanderesse fait valoir que la liste des activités prévues audit article 91 LIR ne serait pas limitative, mais elle serait l'expression d'une acceptation plus large de la notion de profession libérale, plus particulièrement par la mention de « *les activités professionnelles semblables* » figurant audit article. La demanderesse souligne ainsi que la notion de profession libérale engloberait les professions dans lesquelles les activités présentent un caractère intellectuel marqué, requérant une qualification de niveau élevé et souvent soumises à une réglementation professionnelle précise et stricte. Ce serait justement le cas de figure des activités exercées par sa succursale.

Elle donne à considérer que le seul fait que les revenus soient générés par l'établissement stable luxembourgeois de deux sociétés de capitaux néerlandaises ne serait pas suffisant pour exclure ces revenus de la catégorie des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale et pour les considérer ainsi comme des bénéfices commerciaux en raison de la forme de la société. Elle argumente que dans l'appréciation de la nature des revenus, il faudrait tenir compte uniquement des caractéristiques de l'activité déployée au Luxembourg, ceci en vertu du principe de la prise en considération isolée (« *isolierende Betrachtungsweise* »). Sur le fondement de ce principe, les revenus touchés par une société de capitaux néerlandaise, dont l'activité au Luxembourg relèverait de la catégorie des professions libérales, seraient imposables dans cette même catégorie de revenus et non pas dans celle des bénéfices commerciaux. La forme sociale du bénéficiaire non résident des revenus n'aurait ainsi aucune influence sur la qualification des revenus de la succursale.

La demanderesse souligne ensuite que le paragraphe 2 GewStG se référerait uniquement aux sociétés luxembourgeoises et que ces dispositions ne seraient pas applicables aux sociétés de droit néerlandais. D'après la demanderesse, le contraire reviendrait à appliquer la loi par analogie, ce qui ne serait pas autorisé en matière fiscale.

Elle donne encore à considérer que son interprétation serait confirmée par la doctrine ainsi que par la jurisprudence.

Elle fait également valoir que son approche serait corroborée par l'article 15 de la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions, qui prévoirait expressément la possibilité pour une société établie dans un Etat membre de tirer des revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale à partir d'une base fixe dont elle dispose de manière habituelle dans l'autre Etat membre. Elle en conclut que la qualité de société commerciale d'une société non résidente n'entraînerait ainsi pas automatiquement que les revenus provenant de sa base fixe au Luxembourg soient qualifiés de revenus commerciaux.

La demanderesse fait enfin état de l'article 156, alinéa 3 LIR, aux termes duquel sont considérés comme revenus indigènes des contribuables non résidents les bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant que cette profession ait été exercée ou mise en valeur au Grand-Duché de Luxembourg.

Le délégué du gouvernement rétorque que la demanderesse serait par sa nature et par son objet social une société de capitaux, en l'occurrence une société à responsabilité limitée de droit néerlandais qui serait assimilable à une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois. L'établissement stable de la demanderesse au Luxembourg constituerait ainsi l'établissement stable d'une société commerciale.

Il souligne qu'en droit interne, les établissements stables d'une société à responsabilité limitée seraient passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène, ceci en vertu de l'article 156 LIR.

A cet égard, le représentant étatique distingue deux situations différentes, à savoir l'hypothèse dans laquelle la succursale ne constitue pas un établissement stable, ce qui aurait été le cas dans la jurisprudence citée par la demanderesse à l'appui de son recours, hypothèse dans laquelle les revenus de source luxembourgeoise seraient imposés d'après le principe de la prise en considération isolée, et, d'autre part, le cas de figure où la succursale constitue un établissement stable, ce qui serait le cas en l'espèce, hypothèse dans laquelle la théorie de la prise en considération isolée ne trouverait pas application, de manière que les revenus

indigènes réalisés dans le cadre d'un tel établissement stable rangeraient parmi les bénéfices commerciaux, même s'ils ont été générés par l'exercice d'une profession libérale.

Le représentant étatique fait valoir qu'en vertu de la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Luxembourg et les Pays-Bas, le bénéfice d'une entreprise d'un Etat contractant ne serait imposable que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Dans cette dernière hypothèse, les bénéfices de l'entreprise seraient imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable.

Il fait ensuite état du paragraphe 2, alinéa 1^{er} GewStG, suivant lequel toute entreprise commerciale exploitée au Luxembourg est passible de l'impôt commercial communal, ainsi que du paragraphe 2, alinéa 2, n° 2 de la même loi, dans sa version applicable en 2000, prévoyant que les activités des sociétés de capitaux seraient toujours soumises à l'impôt commercial communal en raison de leur forme juridique. A cet égard, il souligne que la demanderesse a été constituée aux Pays-Bas sous la forme juridique d'une société à responsabilité limitée. Le représentant étatique fait état de la « *Gewerbesteuerrichtlinie* » et soutient que l'obligation fiscale serait liée à la seule forme juridique de la société, indépendamment du genre de l'activité ou de l'étendue de celle-ci, en se référant à cet égard à un arrêt du Conseil d'Etat du 29 avril 1959, et que ce principe serait valable également pour des entreprises étrangères ayant un établissement stable au Luxembourg.

Il en déduit que tant les revenus résultant des activités des sociétés de capitaux résidentes, que les revenus indigènes résultant des activités des sociétés de capitaux non résidentes qui entretiennent un établissement stable au Luxembourg, seraient passibles de l'impôt commercial communal. L'activité exercée ainsi par une société de capitaux non résidente par l'intermédiaire d'un établissement stable au Luxembourg serait passible de l'impôt commercial communal, peu importe sa nature.

Le délégué du gouvernement fait enfin valoir que le régime d'imposition tel que préconisé par la demanderesse aboutirait à une discrimination, qui serait contraire aux principes généraux du droit communautaire en la matière.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse soutient que les principes dégagés par le délégué du gouvernement à partir du paragraphe 2, alinéa 2, n° 2 GewStG ne sauraient être étendus aux sociétés non résidentes. A cet égard, elle donne à considérer que si cet article posait une présomption irréfragable de commercialité d'une liste de sociétés, le législateur aurait énoncé de façon exhaustive les formes sociales de droit interne luxembourgeois, tout en soutenant que cette liste serait limitative et en soulignant que les sociétés ... de droit néerlandais n'y figurent pas. Le fait que cette liste doit être considérée comme limitative serait corroboré par le fait que le législateur a inclus dans ladite liste des nouvelles formes sociales telle que la société européenne ou la société coopérative européenne.

La demanderesse fait encore valoir que dans les cas où une disposition légale luxembourgeoise a vocation à s'appliquer à toutes les formes sociales, même non résidentes, le législateur le mentionnerait en général explicitement, ce qui serait le cas par exemple des diverses dispositions de la LIR tel que l'article 166 LIR, respectivement de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés. A défaut de mention spéciale, la liste des sociétés mentionnées à l'article 2, alinéa 2, n° 2 GewStG ne saurait dès lors être étendue aux sociétés non résidentes.

La demanderesse conteste ensuite la pertinence de l'arrêt du Conseil d'Etat du 29 avril 1959 invoqué par le délégué du gouvernement au motif qu'il s'agirait en l'occurrence d'une société anonyme luxembourgeoise ayant une activité étrangère.

Elle souligne que le principe de la prise en considération isolée, introduit au cours de la deuxième guerre mondiale, aurait été clairement repris par le législateur luxembourgeois, en citant à ce titre le document parlementaire n° 4855 de la loi du 21 décembre 2001.

La demanderesse fait encore valoir que la circulaire « *Gewerbesteuerrichtlinie* », invoquée par le délégué du gouvernement, ne serait pas opposable aux contribuables, tout en soulignant qu'il ne s'agirait même pas d'une circulaire luxembourgeoise, et que, par ailleurs, elle aurait été abrogée en Allemagne. Face à l'argumentation du délégué du gouvernement tenant à une discrimination entre les sociétés de capitaux résidentes et les sociétés non résidentes, la demanderesse fait valoir que le droit communautaire ne contiendrait aucune obligation de traitement égalitaire, mais seulement une interdiction de discrimination à l'encontre des étrangers. La discrimination à rebours ne serait ainsi pas interdite par le droit communautaire.

Elle soutient enfin que dans la mesure où la présomption posée par l'alinéa 2 du paragraphe 2 GewStG ne jouerait pas, il conviendrait d'examiner si l'activité exercée par l'établissement stable est soumise à l'impôt commercial communal au vu du principe général posé par l'alinéa 1^{er} de ladite disposition, prévoyant comme condition de la soumission audit impôt le fait que l'activité est de nature commerciale par son objet, tout en appliquant le principe de la prise en considération isolée des revenus.

En l'espèce, les parties sont en désaccord sur la question de l'incidence de la forme commerciale des sociétés néerlandaises, détenant des participations à parts égales dans la succursale luxembourgeoise, sur l'imposition des bénéfices engendrés par cette succursale au regard de l'impôt commercial communal, et, plus particulièrement, sur celle de savoir si la présomption de commercialité pour l'ensemble de ses activités notamment dans l'hypothèse d'une société à responsabilité limitée, telle que prévue au paragraphe 2, alinéa 2 GewStG, doit jouer même en présence de deux sociétés de droit étranger ou s'il convient d'appliquer la théorie de la prise en considération isolée, permettant de prendre en compte de façon isolée l'activité de la succursale luxembourgeoise, indépendamment de la forme sociale des sociétés étrangères détenant des participations dans ladite succursale.

En vertu du paragraphe 2, alinéa 2 GewStG, dans sa version en vigueur au cours de l'année d'imposition 2000, « *als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit (...) 2. der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung (...))* ».

En prévoyant que l'activité des sociétés de capitaux est toujours considérée dans son ensemble comme une entreprise commerciale, le paragraphe 2, alinéa 2 GewStG instaure une présomption de commercialité en ce qui concerne les activités des sociétés de capitaux, parmi lesquelles figurent notamment les sociétés à responsabilité limitée. Cette présomption joue indépendamment de l'activité exercée par la société, et, plus particulièrement, même si cette activité n'est pas commerciale (cf. Conseil d'Etat, arrêt du 29 avril 1959, n° 5510 du rôle).

C'est à tort que la demanderesse soutient que la présomption du paragraphe 2, alinéa 2 GewStG ne jouerait pas dans l'hypothèse d'une société de capitaux de droit étranger ayant un établissement stable au Luxembourg, au motif que ladite présomption ne s'appliquerait qu'aux sociétés qui y sont énumérées et que cette énumération serait limitative et ne s'étendrait pas

aux sociétés de droit étranger. En effet, le paragraphe 2, alinéa 2 GewStG, en employant le terme générique de *sociétés de capitaux* (« *Kapitalgesellschaften* »), sans renvoyer spécifiquement aux dispositions légales luxembourgeoises relatives aux sociétés de capitaux, vise nécessairement les sociétés de capitaux en général, qu'elles soient de droit luxembourgeois ou de droit étranger. Le seul fait que l'énumération des formes de sociétés suivant le terme générique de sociétés de capitaux correspond aux différentes formes de sociétés de droit luxembourgeois ne permet pas de conclure que la présomption ne puisse pas s'appliquer aux sociétés de capitaux de droit étranger. L'énumération des sociétés prévue au paragraphe 2, alinéa 2 GewStG permet de déterminer en général les catégories de sociétés de capitaux, s'agissant des sociétés de capitaux de droit étranger par analogie à celles connues en droit luxembourgeois, susceptibles d'être visées par cette disposition. Le principe prévu au paragraphe 2, alinéa 2 GewStG s'applique dès lors aussi aux sociétés de capitaux de droit étranger, pour autant qu'elles correspondent par leur nature aux sociétés de capitaux énumérées au prédit paragraphe 2, alinéa 2 (cf. *Lenski/Steinberg, Kommentar Gewerbesteuergesetz*, n° 1767, premier paragraphe).

D'autre part, pour que ce principe puisse trouver application il faut que la société de capitaux de droit étranger dispose d'un établissement stable au Luxembourg, dans la mesure où en vertu du paragraphe 2, alinéa 1^{er} GewStG ne sont visées que les entreprises commerciales exploitées au Luxembourg. Compte tenu du renvoi opéré par la deuxième phrase dudit paragraphe 2, alinéa 1^{er} à la loi sur l'impôt sur le revenu, il convient plus particulièrement de se référer à l'article 156 LIR, qui définit comme revenu indigène des contribuables non résidents le bénéfice commercial réalisé directement ou indirectement par un établissement stable au Luxembourg.

Il s'ensuit qu'en présence d'un établissement stable exploité au Luxembourg par une société de capitaux de droit étranger la présomption de commercialité du paragraphe 2, alinéa 2 GewStG joue, de sorte que le principe de la prise en considération isolée invoqué par la demanderesse ne trouve pas application.

Cette conclusion n'est pas éternisée par la jurisprudence citée par la demanderesse à l'appui de son recours dans la mesure où dans cette affaire la société de capitaux n'exploitait pas un établissement stable au Luxembourg, de sorte que le principe de la prise en considération isolée a pu être appliqué. Par ailleurs, le seul fait que la Convention conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions, prévoit la possibilité pour une société établie dans un Etat membre de tirer des revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale à partir d'une base fixe dont elle dispose de manière habituelle dans l'autre Etat membre, n'est pas de nature à exclure l'application de la présomption du paragraphe 2, alinéa 2 GewStG, dans la mesure où l'alinéa 1^{er} de l'article 15 de cette Convention invoqué par la demanderesse n'a pas pour objet de fournir des critères de qualification d'une catégorie de revenus, mais tend, dans la catégorie des revenus provenant d'une profession libérale, à déterminer l'Etat membre pouvant imposer ces revenus.

Dans la mesure où il vient d'être retenu ci-avant que la présomption de commercialité prévue au paragraphe 2, alinéa 2 GewStG joue dans l'hypothèse d'un établissement stable exploité par une société de capitaux de droit étranger, la demanderesse ne saurait se fonder sur l'article 156, alinéa 3 LIR, étant donné que cette disposition est tenue en échec par la prédite présomption.

En l'espèce, il est constant que la succursale luxembourgeoise de la demanderesse n'a pas une personnalité juridique autonome, distincte de celle des sociétés... Il s'ensuit que c'est à

tort que la demanderesse soutient que sa succursale serait une « *association de droit luxembourgeois* », tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement.

Les parties s'accordent pour qualifier la succursale luxembourgeoise de ...d'établissement stable. Il est encore constant que cet établissement stable est détenu par deux sociétés de capitaux de droit étranger, à savoir des sociétés ... de droit néerlandais. D'autre part, la demanderesse ne conteste pas qu'une société ... de droit néerlandais puisse être assimilée à une société de capitaux de droit luxembourgeois, en l'occurrence à une société à responsabilité limitée, tel que cela a été soutenu par le représentant étatique.

Il s'ensuit que, malgré la circonstance, non contestée par la partie étatique, que l'activité exercée par la succursale luxembourgeoise est celle propre à une profession libérale, ladite activité est pourtant soumise à l'impôt commercial communal, compte tenu du fait que cette activité de la succursale luxembourgeoise qui n'a pas une personnalité distincte des sociétés qui la détiennent, est exercée par deux sociétés de capitaux de droit étranger, auxquelles la présomption de commercialité de l'activité prévue au paragraphe 2, alinéa 2 GewStG s'applique, compte tenu des principes dégagés ci-avant.

Le bureau d'imposition a dès lors à juste titre pu soumettre l'activité de la succursale luxembourgeoise à l'impôt commercial communal, de sorte que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Eu égard à l'issue du litige, la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse est à rejeter.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation ;

le déclare recevable en la pure forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

déclare non fondée la demande en paiement d'une indemnité de procédure ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Françoise Eberhard, juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 10 mai 2010 par le vice-président, en présence du greffier Arny Schmit.

s.Arny Schmit

s.Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 11 mai 2010

Le Greffier du Tribunal administratif